

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO I

	MODULO 1 – PRINCIPIOS Y NORMAS TRIBUTARIAS
1	CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO Y ACTIVIDAD FINANCIERA
2	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES
3	FUENTES NORMATIVAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO
4	PODER FINANCIERO
5	APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS
	MÓDULO 2 – INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS
1	INGRESOS PÚBLICOS
2	GASTO PÚBLICO Y PRESUPUESTO
3	EL CICLO PRESUPUESTARIO
	MODULO 3 – ELEMENTOS DEL TRIBUTO
1	LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA
2	HECHO IMPONIBLE
3	LA CAPACIDAD DE OBRAR Y LA REPRESENTACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO
4	EL DOMICILIO FISCAL
5	LOS SUJETOS DEL TRIBUTO
6	LA CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO
7	LA DEUDA TRIBUTARIA
8	LAS GARANTIAS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO
9	LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA
	MODULO 4 – PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
1	ASPECTOS GENERALES Y NORMAS COMUNES
2	PROCEDIMIENTOS DE GESTION TRIBUTARIA
3	PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA
4	PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA
5	PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN TRIBUTARIA
6	PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

MÓDULO 1

PRINCIPIOS Y NORMAS TRIBUTARIAS

	MODULO 1 – PRINCIPIOS Y NORMAS TRIBUTARIAS
1	CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO Y ACTIVIDAD FINANCIERA
2	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES
3	FUENTES NORMATIVAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO
4	PODER FINANCIERO
5	APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1. CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO Y ACTIVIDAD FINANCIERA

DERECHO FINANCIERO → Es el ordenamiento jurídico de la Hacienda pública y regula la actividad financiera, esto es, los ingresos y los gastos públicos. Dicha actividad se justifica por la inevitable necesidad que tienen los entes públicos de poder disponer de recursos económicos para el cumplimiento de sus fines.

ACTIVIDAD FINANCIERA → Se trata de aquella actividad desarrollada por los entes públicos para la realización de dos finalidades: los gastos necesarios para el cumplimiento de las funciones que tienen encomendadas, dando así satisfacción a necesidades colectivas, y la obtención de los ingresos necesarios para cubrir dichos gastos.

DERECHO TRIBUTARIO → el derecho tributario se ocupa del régimen jurídico de los ingresos tributarios, tanto de sus aspectos sustantivos como de los procedimentales.

DERECHO PRESUPUESTARIO → es aquel que comprende los principios y normas que rigen el presupuesto a lo largo del ciclo de asignación, ejecución y control del gasto público.

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN EL DERECHO FINANCIERO

La CE es la norma suprema de todo el ordenamiento jurídico y contiene, entre otros, los principios que deben regir el derecho financiero. Los principios constitucionales financieros son normas del ordenamiento jurídico contenidas en la Constitución que indican cuáles son los criterios financieros sobre los ingresos y los gastos públicos, así como la forma de reparto del poder financiero. Dichos principios se encuentran recogidos básicamente en el art. 31 CE, ubicado en el capítulo II del título I CE, relativo a los "derechos y libertades de los españoles". Por tanto, no es un derecho fundamental.

El art. 31 CE establece lo siguiente:

“1) Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2) El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3) Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

En base a este artículo podemos establecer la existencia de los siguientes principios:

- Principios de justicia tributaria: principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad y de no confiscatoriedad.
- Principios de ordenación material del gasto público: la equidad en la asignación de los recursos públicos y la eficiencia y economía en su programación y ejecución
- Principio de legalidad tributaria,

2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD – RESERVA DE LEY

El principio de legalidad o de reserva de ley es una regla formal para el establecimiento de los tributos. **Tal principio establece que las prestaciones personales (por ejemplo, el servicio militar cuando era obligatorio) o patrimoniales públicas (tributos) sean establecidas con arreglo a la ley, una ley formal.** Tal principio es aplicable a toda prestación patrimonial de carácter público. Así, el ámbito material de tal principio son las prestaciones establecidas coactivamente por los poderes públicos

El principio de reserva de ley se refiere tanto a la creación o establecimiento de la prestación patrimonial de carácter coactivo, a su supresión y también a la determinación de los elementos esenciales del tributo.

El art. 8 LGT determina que, en todo caso, se regularán por ley las siguientes materias:

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

2.2 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este principio lo encontramos implícito en el art. 31 en la utilización de la palabra “todos”.

Conforme a este principio, en conexión con el de igualdad, **están prohibidas en el sistema tributario las discriminaciones o privilegios. Por consiguiente, no existen privilegios en el reparto de la carga tributaria y todas las personas pueden estar obligadas al pago de los tributos.** Este principio se caracteriza por las siguientes notas: la abstracción y la impersonalidad. Siendo su opuesto las medidas establecidas intuitupersonae, ‘en razón a la persona’, que afectan a todos los ciudadanos, siendo compatible dicho principio con la sujeción a un tributo de un determinado sector o grupo de personas.

El concepto “todos” sirve para establecer que han de contribuir nacionales y no residentes; personas físicas, personas jurídicas y entes sin personalidad; han de contribuir todos aquellos que demuestren capacidad económica, sin privilegios.

2.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD

La igualdad exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de igual forma, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. La igualdad debe promoverse a través de medidas encaminadas a corregir las desigualdades existentes en la sociedad: en él se amparan discriminaciones operadas por las normas tendentes a corregir situaciones de desigualdad real que no son justificables.

El derecho a la igualdad incluye no solo la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley, que implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando considere que debe apartarse de sus precedentes deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello.

2.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

El principio de capacidad económica es el más importante de todos, el resto de principios de justicia tributaria tienen un carácter instrumental respecto al mismo.

Contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica **significa contribuir en función de la riqueza que se tenga, es decir se trata de buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra.**

La exigencia de capacidad económica está referida a todo el ordenamiento tributario. Todo el ordenamiento, globalmente considerado, deberá ser indicativo de capacidad económica. Es predicable de todo el sistema tributario.

2.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

El principio de progresividad significa que **a medida que aumenta la riqueza de cada persona, aumenta la contribución a las cargas públicas en proporción superior al incremento de riqueza.** En otras palabras, los que más tienen contribuyen en proporción superior a los que menos tienen. Tal principio se aplica estableciendo tipos de gravamen progresivos.

2.4 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Implica que en ningún caso la obligación de contribuir no ha de suponer agotar las rentas del contribuyente en ningún caso. Este principio puede definirse como un límite al principio de progresividad del sistema tributario. El sentido de este principio ha de ir ligado a la no excesividad de la tributación, más que a la no supresión de rentas o bienes por la vía fiscal.

El TC ha manifestado que sería confiscatorio un sistema tributario que privara al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades (lo cual es muy genérico), así como un impuesto con un tipo medio de gravamen del 100 por 100.

3. FUENTES NORMATIVAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Des de un punto de vista jerárquico: las fuentes normativas son por orden de mayor a menor rango de jerarquía las siguientes: 1) la Constitución 2) Tratados internacionales, 3) el derecho de la Unión Europea, 4) leyes orgánicas, 5) Leyes ordinarias 6) actos con fuerza de ley (decretos legislativos, decretos-leyes) y 7) los reglamentos.

Des del punto de vista de la competencia: existe normativa tanto autonómica como estatal y entre ambas hay una relación de competencia, no de jerarquía.

Por otra parte y aunque no tengan carácter normativo tienen mucha importancia práctica las circulares e instrucciones y, finalmente, órdenes interpretativas y consultas tributarias.

3.1. LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

Esta es la fuente primaria de todo el ordenamiento, es aplicable directamente y contiene los principios en materia tributaria a los que se han de ajustar las leyes como el principio de reserva de ley, geeralidad, capacidad económica, etc. (arts. 31 i 133 CE).

3.2. TRATADOS INTERNACIONALES

El art 96.1 CE establece que los tratados internacionales, válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. El consentimiento a estos tratados por parte de España requerirá la previa autorización de las Cortes Generales en los casos que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública.

Algunos de los tratados internacionales suscritos por España encontramos:

- **Los convenios para evitar la doble imposición** → se trata generalmente de convenios bilaterales basados en modelos de convenio elaborados por diferentes instituciones como la OCDE o la ONU, para prevenir o eliminar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio).
- **El acuerdo del Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos**, firmado el 3 de enero de 1979.
- **Los acuerdos relativos a privilegios e inmunidades de los funcionarios de organizaciones internacionales en los que existen algunas cláusulas tributarias.**

3.3. EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

La incorporación de España a la UE comportó la recepción en el ordenamiento jurídico interno del ordenamiento jurídico comunitario, el cual paso a ser fuente de nuestro derecho financiero. Tal normativa de la UE goza de primicia sobre el derecho interno ya que España cedió sus competencias a la UE. El ordenamiento jurídico tributario de la UE se agrupa en dos clases:

- **El derecho primario y originario** → integrado por los Tratados constitutivos, con sus protocolos y anexos.
- **El derecho secundario o derivado** → que esta compuesto por el conjunto de actos normativos de cada uno de los órganos comunitarios. Tales actos son los siguientes:
 - **reglamentos** → Tienen un alcance general, siendo obligatorios en todos sus elementos y directamente aplicables en cada Estado miembro.
 - **las directivas** → Vinculan al Estado miembro en cuanto al resultado a alcanzar, dejando a las instancias nacionales la competencia en lo que a forma y medios se refiere.
 - **las decisiones** → es obligatoria en todos sus elementos, pero solo para los destinatarios que ella misma especifique.
 - **recomendaciones y dictámenes** → no son vinculantes. Las primeras instan un cierto comportamiento a sus destinatarios y los dictámenes expresan una valoración o juicio sobre alguna materia.

3.4. LEYES ORGÁNICAS

Son las que define el art. 81.1 CE mediante dos criterios: uno material, el cual señala qué materias han de ser reguladas por ley orgánica; y otro formal, que señala el cuórum parlamentario necesario para su aprobación. Las materia reservadas a la Ley Orgánica son las siguientes: derechos fundamentales y libertades públicas (cap. 1.º del título I CE), estatutos de autonomía y régimen electoral general y demás, previstas en la Constitución

En nuestro ordenamiento existen ciertas leyes orgánicas con trascendencia tributaria:

- Los estatutos de autonomía contienen normas con relevancia tributaria.
- La LOFCA (prevista en el art. 157.3 CE), reguladora del ejercicio de las competencias financieras que la CE reconoce a las CC. AA.
- Código penal o la Ley Orgánica del Contrabando. En lo referente a los delitos contra la hacienda pública
- La composición, organización y funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

3.5. LEYES ORDINARIAS

Son aquellas que versan sobre materia no reservadas a la ley orgánica y aprobadas por el parlamento por el procedimiento previsto en los arts. 88 a 91 CE. Recordemos, como ya hemos visto al hablar del principio de reserva de ley, que existen determinados elementos de los tributos que están reservados a la ley formal no siendo posible su regulación mediante disposiciones inferiores a la ley formal (vid. 2.1).

Dos extremos hemos de señalar respecto a las leyes ordinarias:

- La iniciativa legislativa popular no es posible en materia tributaria.
- La Ley de Presupuestos, pese a ser una ley ordinaria, no puede crear tributos, aunque sí modificarlos cuando una ley sustantiva así lo prevea (art. 134.7 CE).

3.6. DECRETO LEGISLATIVO O LEY DELEGADA

El decreto legislativo es una disposición con rango de ley dictada por el Ejecutivo en virtud de una delegación otorgada por el Parlamento. También pueden regular materia tributaria.

Esta delegación puede consistir:

- En una ley de bases, cuando su objeto de la delegación consista en la formación de textos articulados, que según el art. 82.4 CE “delimitará con precisión el objeto y alcance de la delegación legislativa y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio”. Las leyes de bases no pueden, en ningún caso, autorizar la modificación de la propia ley de bases ni facultar para dictar normas con carácter retroactivo.
- O bien en la autorización para refundir en un solo texto (texto unitario o refundido) varios textos legales ya existentes. En este segundo caso, el texto refundido, no se crea una nueva norma sino que se recopilan normas preexistentes. Además, la autorización para refundir textos existentes deberá especificar si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos. Esta precisión resulta necesaria para respetar los principios de legalidad, seguridad jurídica y jerarquía normativa, ya que en tiempos anteriores se aprovechaba la refundición para introducir modificaciones legislativas.

3.7. DECRETO-LEY

El decreto-ley, previsto en la CE, es una figura normativa excepcional y provisional, pues solamente se puede dictar en casos de necesidad urgente y extraordinaria y, por ello, su uso está rodeado de importantes garantías.

Es posible el decreto-ley en materia tributaria, pero queda excluido del decreto ley el ámbito protegido por el principio de reserva de ley, es decir lo referido a la creación ex novo de un tributo, y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano de la ley. Fuera de esta reserva a la ley, el decreto ley puede modificar tributos ya creados.

3.8. EL REGLAMENTO

Los reglamentos son normas de carácter general dictadas por el Ejecutivo con valor subordinado a la ley.

TITULARIDAD DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA → La tiene el **Gobierno**, no obstante el **Ministro de Hacienda**, cuando así lo disponga expresamente una ley o un reglamento, puede dictar normas reglamentarias de tipo interno o de organización, es la llamada potestad reglamentaria doméstica, e incluso puede dictar disposiciones de ejecución del contenido de un decreto.

AMBITO MATERIAL DE LOS REGLAMENTOS → La CE no reserva ninguna materia para que sea regulada a través de los reglamentos. Dado que desarrollan o ejecutan una ley, no pueden rebasar los límites impuestos por la reserva de ley y por la jerarquía normativa.

3.9. OTRAS DISPOSICIONES

CIRCULARES E INSTRUCCIONES → no suponen una actividad normativa, ya que no innovan el ordenamiento jurídico. Se trata de disposiciones internas dictadas en uso de la potestad de organización. Proceden de centros directivos diferentes del propio ministro (Dirección General de Tributos, etc.). Las más importantes son aquellas que fijan criterios para aplicar una norma para así unificar la práctica de los distintos órganos con competencia territorial.

ORDENES INTERPRETATIVAS → tampoco innovan el ordenamiento jurídico, sino que se limitan a establecer el sentido o interpretación que el ministro de Hacienda y otros órganos dan a determinadas normas que, a su juicio, necesitan una aclaración. Las dicta el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración a los que se refiere el artículo 88.5 de la LGT.

CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS → Los obligados pueden presentar por escrito a la Administración Tributaria consultas respecto al régimen, clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda. La respuesta de la administración a tales cuestiones tienen efecto vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, no para los obligados tributarios.

Así, pues las consultas tributarias escritas proporcionan información a los obligados tributarios sobre los criterios interpretativos de la Administración y se enmarca en el deber de información y asistencia

4. EL PODER FINANCIERO

DEFINICION DE PODER FINANCIERO → el poder genérico de establecer y exigir los recursos e ingresos que configuran la Hacienda pública, así como el poder de ordenar y llevar a cabo los gastos necesarios para el mantenimiento del Estado.

PODER TRIBUTARIO → es el poder de establecer y exigir los tributos.

Tienen poder financiero todos los entes territoriales con autonomía financiera del Estado Español, esto es, la Administración del Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. Por consiguiente, no solo el Estado tiene la potestad de establecer y exigir tributos, sino que también se reconoce dicha potestad a las comunidades autónomas y a las corporaciones locales.

EXISTEN TRES PLANOS EN EL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO:

- Plano normativo → la función de establecer y regular los tributos.
- Plano de gestión tributaria → el ejercicio de las potestades y facultades para exigir el tributo creado previamente.

- Plano de atribución de rendimientos → en que se determina que ente territorial tiene derecho a gozar de los rendimientos producidos por el tributo.

Los tres planos pueden ser atribuidos a un solo ente territorial o a diversos, a su vez, cada uno puede ser atribuido a un ente territorial exclusivamente o a diversos de forma compartida. En este sentido hemos de establecer lo siguiente:

ESTADO → Tiene tributos propios y tiene competencia para crearlos. El art. 133.1 CE establece que "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley". El estado tiene preferencia sobre las CCAA en los supuestos de colisión o de doble imposición

COMUNIDADES AUTÓNOMAS → Tienen tributos propios y pueden crearlos, y tributos cedidos, así mismo pueden establecer recargos sobre tributos estatales. Respecto a los tributos propios estas pueden crear sus propios tributos, esto es, tienen capacidad legislativa y tienen competencia para su gestión y les corresponde el rendimiento obtenido de los mismos. Respecto de los tributos cedidos, su titularidad corresponde al Estado, si bien la cesión puede comprender competencias normativas y también el ejercicio, por delegación del Estado, de las competencias en materia de aplicación de los tributos como son la gestión, recaudación, inspección y revisión. Finalmente se puede atribuir a la CCAA la totalidad o parte del rendimiento obtenido por la recaudación del tributo.

Mención a las comunidades autónomas de régimen foral → En el caso del País Vasco se aplica el sistema de concierto económico, mientras que en Navarra se aplica el del convenio económico. Ambos regímenes son básicamente similares, aunque la cuantificación del cupo se realiza de forma distinta (la contribución anual de estas comunidades a las cargas generales del Estado, en compensación por las competencias de carácter general que el Estado continúa ejerciendo en tales comunidades, y que se fija cada cinco años a partir de la recaudación de los tributos concertados).

CORPORACIONES LOCALES → Estos poseen tributos propios pero solo tienen potestad para establecerlos, no para crearlos. Es decir, los impuestos propios de tales entes están previstos en las leyes y recordemos que los entes locales no pueden legislar, así en ningún caso podrán crear impuestos, sino establecer los que la ley determina, es decir los que ya han creado las CCAA o el Estado para el ámbito local.

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración financiera es el conjunto de órganos administrativos a quienes corresponde la realización de la actividad financiera. Tal actividad puede ser desarrollada por la Administración financiera del Estado, de las comunidades autónomas, de las entidades locales y de los entes institucionales.

En el ámbito estatal, la Administración financiera puede actuar a través de órganos centrales (con competencia en todo el territorio español) u órganos periféricos (con competencia en una parte del territorio español). Al margen de la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda, destaca la AEAT, un ente de derecho público, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada y con una normativa específica.

La AEAT, creada por el art. 103 de la Ley 31/90, de 27 de diciembre, de PGE para 1991, es:

"la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y de aquellos recursos de otras administraciones públicas nacionales o de las comunidades europeas cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio".